

# Tipicidade Tributária, Segurança Jurídica e Protecção da Confiança

DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA \*

**Resumo:** A segurança jurídica exige certeza e estabilidade do direito. A certeza do direito concretiza-se através da tutela da confiança que se assegura com a possibilidade de efectuar previsões e calcular com segurança a prestação tributária, indispensáveis ao planeamento económico. As expectativas e a incerteza quanto ao modelo de tributação e ao nível das cargas fiscais afectam as decisões de investimento e de consumo. Quanto maior for a pressão fiscal, mais imperiosa se torna a definição de princípios e regras que balizem a intromissão do Estado na esfera patrimonial dos contribuintes.

**Abstract:** Legal certainty requires certainty and stability of law. The certainty of the law is materialized through the protection of trust that is ensured with the possibility of making predictions and safely calculating the tax benefit, essential for economic planning. Expectations and uncertainty regarding the taxation model and the level of tax burdens affect investment and consumption decisions. The greater the fiscal pressure, the more imperative becomes the definition of principles and rules that guide the interference of the State in the patrimonial sphere of the taxpayers.

---

**JURISMAT**, Portimão, 2022, n.º 15, pp. 163-186.

\* Professor Associado da Faculdade de Direito e Investigador Integrado do Centro de Estudos Avançados em Direito Francisco Suarez (CEAD), da Universidade Lusófona de Lisboa.

## 1. O princípio da confiança e a determinabilidade tributária

A Constituição portuguesa consagra no seu artigo 2.º um Estado de direito democrático. Este novo modelo de Estado radica na ideia de que o poder, democraticamente instituído, está submetido ao direito, isto é, vinculado aos valores materiais do direito e aos seus princípios fundamentais. Essa ideia resulta reforçada pela circunstância de a Lei Fundamental ter consagrado, igualmente, um Estado personalista, assente na igualdade e na liberdade, como valores fundamentais, e ter preconizado como vector determinante da estruturação da vida colectiva o ideal da justiça material que ao legislador incumbe prosseguir, impondo em nome desse ideal as necessárias limitações materiais aos poderes públicos.

### 1.1. A estabilidade e a certeza do direito

No Estado de direito democrático a lei desempenha a função de principal instrumento da justiça material, sendo, ao mesmo tempo, o veículo da segurança jurídica ou da certeza do direito. A certeza e a segurança do direito têm reflexos particularmente intensos no Direito Tributário. Sendo que este ramo do direito tem como objecto central a regulamentação jurídica de transferências patrimoniais dos cidadãos para o Estado, qualquer alteração ao regime jurídico da tributação corresponderá a uma mudança no sistema de atribuição jurídica dos bens.

A certeza do direito exige uma dupla estabilidade: a estabilidade do direito objectivo e a estabilidade dos direitos subjectivos, neles se construindo a segurança jurídica indispensável à confiança dos contribuintes.<sup>1</sup> O Direito Tributário é, sem dúvidas, um dos ramos do direito em que a segurança jurídica assume a maior intensidade possível. Justamente, por isso, na segurança jurídica se encontra o fundamento último da reserva material de lei formal, com que o princípio da legalidade se apresenta configurado em matéria tributária.<sup>2</sup>

Como sustenta Pérez Royo, a certeza do Direito constitui uma exigência incorporada em parte no princípio da legalidade,<sup>3</sup> o que determina a necessidade de lei formal prévia à fixação de qualquer prestação patrimonial de carácter público. Mas não basta que se cumpra a exigência de lei formal a autorizar a intro-

---

<sup>1</sup> Sobre o direito à certeza e à segurança jurídica na Lei Geral Tributária portuguesa, ver Diogo Leite de Campos, *Direito Tributário*, pp. 112-116.

<sup>2</sup> Neste sentido, Martín Oviedo, «El principio de seguridad jurídica en el derecho fiscal», in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 159, Junho de 1971, p. 54 ss. Referindo-se ao princípio da certeza como fundamento da legalidade, Gaetano Liccardo, *Introduzione allo Studio del Diritto Tributario*, p. 55.

<sup>3</sup> Fernando Perez Royo, *Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 1993, p. 42.

missão estatal. Como tem vindo a defender o Tribunal Constitucional alemão, é fundamental que essa autorização legal esteja suficientemente delimitada e determinada, «de tal forma que a interferência seja mensurável e em certa medida possa ser previsível e calculável».

A legalidade analisa-se, portanto, através do seu corolário da tipicidade fiscal, no sentido em que este princípio exige que os factos de que depende o tributo devem estar fixados, o mais rigorosamente possível, num tipo legal onde o legislador deixa expressos todos os pressupostos da obrigação tributária, e formula, de modo preciso, cada um dos seus elementos.<sup>4</sup>

A tipicidade funciona, assim, como um imperativo dirigido ao legislador, impondo-lhe que as normas instituidoras de tributos sejam formuladas em termos claros e inequívocos, que o seu conteúdo, fim e âmbito sejam de tal forma determinados e delimitados que o contribuinte possa prever e medir objectivamente o encargo que para si representa o tributo.<sup>5</sup> A tipicidade significa um atributo da própria norma tributária, pelo qual esta especifica um conceito numa tipologia.

Como ensina Oliveira Ascensão, o tipo é uma figura fluida que preenche incompletamente um conceito. O tipo escapa à rigidez da definição, pois tende apenas a exprimir o núcleo de uma categoria. O tipo é mais concreto que o conceito, pois os tipos especificam um conceito e só incompletamente o preenchem. Um tipo é fechado quando é exaustivamente descrito na lei, e aberto quando a descrição fundamental da lei pode ser completada por outros elementos juridicamente relevantes.<sup>6</sup>

Sendo que o tipo representa algo de mais concreto do que o conceito, embora necessariamente mais abstracto do que o facto da vida, cada tipo tributário, enquanto especificação do conceito de tributo, contém todos os elementos que caracterizam aquele mesmo conceito.

## 1.2. A previsibilidade e a confiança na lei

A doutrina dominante, em particular a alemã, tende a ver a essência da segurança jurídica na susceptibilidade de previsão objectiva, por parte dos particulares, das suas situações jurídicas, de tal modo que estes possam ter uma expectativa precisa dos seus direitos e deveres, dos benefícios que lhes serão concedidos ou

<sup>4</sup> Neste sentido, Ottmar Buhler, *Princípios de Derecho Internacional Tributário* (trad. espanhola) Madrid, 1968, pp. 144-145.

<sup>5</sup> Alberto Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, p. 267.

<sup>6</sup> Ver José de Oliveira Ascensão, *A tipicidade dos Direitos Reais*, pp. 37-39.

dos encargos que hajam de suportar.<sup>7</sup> Nesta perspectiva, o conteúdo material da segurança jurídica, reside no princípio da confiança, segundo o qual as leis tributárias devem ser elaboradas de tal modo que garantam ao contribuinte a possibilidade de, com base directa e exclusiva na lei, poder conhecer e calcular os seus encargos tributários.

A certeza do direito concretiza-se no domínio tributário, através da tutela da confiança que se assegura por via da possibilidade de efectuar previsões e calcular com segurança a prestação tributária, necessária ao planeamento das actividades económicas. As expectativas e a incerteza quanto ao modo de tributação e ao nível das cargas fiscais afectam as decisões de investimento e as decisões de consumo.

Com efeito, a tutela dos direitos subjectivos privados, da liberdade e da propriedade, coloca o problema de uma rigorosa delimitação de esferas jurídicas. E essa tutela só se alcança traçando os limites ao poder de tributar do Estado, por forma a libertar a actividade dos particulares dos riscos da incerteza da intervenção estadual.

Quanto maior for a pressão fiscal, mais imperiosa se torna a definição de um corpo de princípios e regras que balizem a intromissão do Estado na esfera patrimonial dos contribuintes. Se tal se configurava já como uma necessidade no Estado liberal, afigura-se agora, por maioria de razão, indispensável em face das acrescidas necessidades financeiras do Estado social dos nossos dias. Esta tarefa impõe, nos quadros do actual Estado de direito democrático e social, o recurso aos valores da segurança jurídica e da certeza do direito, transformando, assim, a legalidade tributária num verdadeiro instrumento de realização da justiça material.

A este propósito, alguma doutrina tem avançado a ideia de que, exigências mais fundas das sociedades modernas, como «a equitativa distribuição do rendimento», suporiam uma larga intervenção dos poderes públicos e uma ampla liberdade de apreciação e decisão, as quais seriam manifestamente limitadas pelos princípios da legalidade e da segurança jurídica.<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> Neste sentido, Heinrich Wilhelm Kruse, *Steuerrecht*, I, Munique, 1969, pp. 29 e 53 e ss.; Buhler-Strickrodt, *Steuerrecht*, I, Wiesbaden, 1960, p. 217 e ss, autores citados por Alberto Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, p. 295 e ss.

<sup>8</sup> Para análise completa desta orientação, ver Rogério E. Soares, *Interesse Público, Legalidade e Mérito*, pp. 76 e ss.; André Gonçalves Pereira, *Erro e ilegalidade no acto administrativo*, p. 26 e ss.

## 2. A determinabilidade e a poupança fiscal

### 2.1. A segurança jurídica e a igualdade fiscal

Afirmando que os princípios da legalidade e da igualdade fiscal, enquanto princípios gerais de direito tributário, vivem, em certa medida, em tensão dialéctica, como valores contrários, em equilíbrio instável, chega até a sustentar-se que «quanto maiores forem as exigências de segurança jurídica fiscal emergentes do princípio da legalidade, menores serão as exigências de justiça fiscal decorrentes do princípio da igualdade».<sup>9</sup>

Esta ideia – que refutamos – resulta da circunstância de alguns autores da doutrina tradicional considerarem que o princípio da legalidade tributária tem como corolários a tipicidade “fechada e taxativa” e o “exclusivismo”, características que na perspectiva dessa orientação conduzem a que só sejam tributados os factos previstos nas normas de incidência e que não sejam tributados os factos ali não previstos, na letra da lei. O autor parte da ideia de que o legislador, quando não selecciona expressamente determinados factos ou situações, está a delimitar a base da incidência e a excluir da tributação aqueles factos que assim escapariam ao imposto por opção legislativa, no uso do que designam de “silêncio eloquente” do legislador.

Do nosso ponto de vista, a ausência de certos factos ou situações do âmbito da incidência tributária não significa necessariamente a existência de lacunas. O que se verifica é antes uma hipótese cuja configuração não está integralmente prevista nos termos utilizados na letra da lei e que decorre da normal dinâmica da vida económica e que, naturalmente, o legislador não teve oportunidade de antecipar expressamente na previsão normativa. A questão reside essencialmente em saber se os factos são ainda susceptíveis de serem abrangidos pela previsão, ou se devem ficar excluídos do âmbito de aplicação da norma. Ora, o que se impõe no plano da legalidade tributária, é que a avaliação seja feita com base nos elementos fornecidos pelo legislador, interpretando a lei com recurso a todos os elementos da hermenêutica jurídica, incluindo os elementos teleológicos que servem de suporte à finalidade do imposto. A legalidade pressupõe e exige o recurso à interpretação extensiva. A legalidade tributária não se mostra incompatível com as opções legítimas do contribuinte em prosseguir uma economia ou poupança fiscal, por via da escolha do negócio fiscalmente menos oneroso, no âmbito do designado negócio jurídico indirecto.<sup>10</sup> Trata-se de op-

<sup>9</sup> Nuno Sá Gomes, *Lições de Direito Fiscal*, pp. 145-147.

<sup>10</sup> Sobre o princípio da liberdade de gestão fiscal e a natureza do negócio fiscalmente menos oneroso, ver Diogo Leite de Campos, «Evasão Fiscal, Fraude Fiscal e Prevenção Fiscal», *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, 1999, Vislis Editores, pp. 189-218; Al-

ções de gestão normal da vida empresarial que em nada violam o espírito da lei e, por isso, se enquadram na designada “elisão fiscal”.

Obviamente, os autores que sustentam a ideia de tipicidade fechada, acabam por defender que as exigências da segurança jurídica levam a qualificar como “lícitas” fugas deliberadas à tributação em casos em que existe manifesta capacidade contributiva, o que estaria em contradição com as exigências da justiça fiscal, pois conduzem a desigualdades gritantes. Em tais situações, face à mesma capacidade contributiva, só são tributados os contribuintes mais zelosos, ou então os menos informados acerca das potencialidades fiscais dos negócios indirectos. Com o devido respeito pela preocupação avançada pelos autores no que respeita ao facto de certas manifestações de riqueza não serem tributadas de acordo com a respectiva capacidade contributiva, entendemos que o problema deve ser equacionado de forma diversa. O que está em causa e deve ser rejeitado liminarmente é a ideia do “silêncio eloquente” do legislador, a qual não deve servir para justificar as lacunas do sistema fiscal. A prioridade deve recair no labor legislativo de forma a evitar lacunas que acabam por criar situações de desigualdade fiscal e de injustiça, colocando em crise a confiança no direito.

## 2.2. A eficiência do sistema, igualdade e justa repartição

Na nossa perspectiva, o mais importa no plano geral e abstracto da norma legal é reforçar a segurança jurídica, garantir a certeza e a confiança nos particulares. Para tanto, é imperativo promover a confiança dos contribuintes na eficiência do sistema fiscal, com base na justa repartição dos encargos tributários, em que se tribute o que for de tributar. Importa sublinhar que aquilo que uns não pagam, porque se evadem, terá de ser pago por todos os demais contribuintes cumpridores.

Mas, a segurança jurídica requer não só que a lei permita gerar certeza sobre a soma a pagar – a determinabilidade da doutrina alemã – mas também que, quando a certeza dependa de um acto administrativo de aplicação legal, que esta seja pronta e definitiva.

Como sustenta García Nóvoa, a ideia de previsibilidade é um elemento fundamental do sistema tributário que decorre mesmo como principal consequência

---

berto P. Xavier, *O Negócio Indirecto em Direito Fiscal*, Lisboa, 1971; Carlos Pamplona Corte-Real, «A interpretação extensiva como processo de reprimir a fraude à lei no direito fiscal português», in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 152/153, Agosto-Setembro de 1971, pp. 43 e ss.; António Sampaio Doria, *Elisão e Evasão Fiscal*, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1977, p. 57 e ss.; Narciso Amorós, «La Elusión y la evasión tributaria», in *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Publica*, 1965, vol. 15, pp. 573-584.

da constitucionalização do imposto.<sup>11</sup> Fundamental na análise constitucional das normas tributárias do nosso tempo é a certeza da chamada “univocidade de resultados” de tal maneira que o comportamento dos aplicadores do Direito siga uma regra objectiva legalmente fixada, regra que enquanto condiciona os resultados da aplicação da norma, limita a actuação tanto da Administração como dos Tribunais.<sup>12</sup>

Do nosso ponto de vista, o que é decisivo é que a lei faça uma rigorosa e exaustiva definição prévia das situações tributárias, o que é matéria de definição da base tributável e, por isso, deve, em princípio e com o maior rigor possível, ser feita única e exclusivamente através da lei. A lei constitui, nas sociedades democráticas, a única forma de decidir o que deve ser tributado e em que termos. Nem outra pode ser a solução. A não ser assim, sempre estarão em causa a anualidade do imposto e com ele o conhecimento prévio das normas, como é pressuposto mínimo do Estado de direito democrático.

A questão tem sido colocada nos seguintes termos: ou se defende que a lei tem o exclusivo da disciplina da intervenção do Estado na esfera patrimonial dos contribuintes, ou se aceita que a Administração tributária pode actuar com base em critérios que a lei não contempla, em presença de “lacunas de sistema”. Esses são os parâmetros com que a doutrina tradicional tem vindo a analisar a legalidade tributária assente numa ideia de tipicidade fechada.

Coisa diversa é defender que a Administração pode e deve actuar na base de uma “margem de liberdade de acção e de apreciação” mas, em tal caso, terá de ser ainda e sempre a lei a definir as situações em que essa margem de actuação deve ter lugar e, nesses casos, delimitar os critérios e os parâmetros de apreciação e de decisão.

Admitimos que possa existir alguma “tensão” entre a certeza e segurança do direito e o interesse maior da igualdade na tributação, mas consideramo-la dinamicamente salutar, sendo que daí não resulta, necessariamente, qualquer conflito insanável, posto que a actuação e as decisões da Administração decorrem com base na lei e em conformidade com o direito e podem sempre ser objecto de controlo judicial, assim se garantindo o interesse da justiça material no tratamento igual das capacidades contributivas. Afigura-se-nos ser esta a forma mais adequada de encarar os problemas da tributação colocados pela dinâmica

<sup>11</sup> César García Nóvoa, *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2000, p. 113.

<sup>12</sup> Angelo Dus, «Considerazioni sulla discrezionalità nell'accertamento tributario», p. 246.

de economias concorrenciais integradas em mercados desiguais e cada vez mais globalizados.<sup>13</sup>

A lei não pode consagrar soluções que não correspondam à vontade soberana da comunidade política e esta expressa-se através dos consensos possíveis. Mas, a lei não consegue, hoje, prever e abarcar no elemento literal, de forma razoavelmente estável as múltiplas e sempre diversas manifestações de capacidade contributiva. Os factos tributários verificam-se em ambiente de mercados fortemente concorrenciais e globalizados, em permanente mudança, o que implica a admissão de alguma indeterminabilidade conceptual, o recurso a cláusulas gerais e a atribuição ao intérprete e aplicador da lei da margem necessária para decidir adequadamente no caso concreto.

O sistema tem de caminhar no sentido de maior simplificação dos procedimentos de gestão normal dos tributos, o que exige da parte da Administração tributária a verificação dos dados e a comprovação sumária das autoliquidações e das declarações dos contribuintes (remetidas por meios electrónicos). Caminha-se no sentido de uma inevitável e progressiva “privatização” da arrecadação dos impostos, o que deixa margem para alargar o papel de “vigilância”, da Administração tributária fiscalizadora e inspectora na prevenção e combate da evasão fiscal. A Inspecção tributária deve orientar-se essencialmente, porventura exclusivamente, para as tarefas de investigação e luta contra a evasão fiscal, a qual atinge proporções graves e intoleráveis que a transformam na causa mais séria do défice orçamental em economias abertas, como acontece em Portugal. É prioritário investigar a origem do dinheiro, comprovar os factos tributáveis não declarados e, em nome da justiça, agilizar procedimentos (celeridade) e evitar perdas de tempo (eficiência) em detalhes com os contribuintes normalmente cumpridores.

Não são, por isso, admissíveis quaisquer confusões entre o modelo de Estado de direito democrático e social dos nossos dias e o modelo histórico de Estado demo-liberal. Com efeito, se as preocupações de segurança jurídica e de defesa das liberdades e garantias do cidadão revestiram extrema intensidade em face de um poder atrofiado como era o do Estado do século XIX, então essas preocupa-

---

<sup>13</sup> São muitos os problemas e poucas as soluções equilibradas e eficazes. A nosso ver, a transparência fiscal deve ser aprofundada como boa técnica de prevenção da evasão fiscal. A tributação de não residentes é outra das questões a ser repensada em novos termos (uniformização, tributação exclusiva de residentes, tributação na origem, maior relevo para a tributação indirecta). Haverá sempre problemas como a transferência de capitais e os paraísos fiscais que devem ser encarados à escala global e nunca ao nível estritamente nacional. Estas são questões a tratar com urgência no âmbito de uma nova ordem económica internacional, ontem como hoje, sempre dependente dos interesses e alinhamentos geo-estratégicos.

ções não podem deixar de aumentar, agora, perante a profunda alteração do papel do Estado e o conseqüente aumento da intromissão do Estado na esfera patrimonial dos cidadãos.<sup>14</sup>

O aumento das despesas públicas em razão das acrescidas e novas necessidades colectivas satisfeitas pelo Estado e o alargamento das possibilidades de intervenção dos poderes públicos coloca novos e mais agudos problemas de regulamentação jurídica da actividade pública, muito particularmente no domínio da tributação. Buscar o equilíbrio na relação entre o poder de tributar e o dever de contribuir é a nossa forma de ver a liberdade e o direito em democracia: o maior intervencionismo e as novas competências atribuídas ao Estado democrático e social, já designado de Estado “fiscal”, exigem uma margem de actuação e de livre avaliação da Administração pública. Mas, o reconhecimento dessa liberdade administrativa torna indispensável, como contrapartida, a consagração de uma mais perfeita e mais rigorosa tutela dos direitos dos contribuintes.

O valor da segurança jurídica no Direito Tributário revela-se da maior importância em sistemas económicos que têm como princípios ordenadores a livre iniciativa, a concorrência e a propriedade privada.<sup>15</sup> O princípio da confiança na lei fiscal, de que fala a doutrina alemã, ou o direito do contribuinte à segurança jurídica, a que se refere Sainz de Bujanda,<sup>16</sup> enquanto fundamentos da reserva de lei formal, revelam-se como corolários de certas concepções acerca da sociedade, do direito e do Estado, questões a que nem sempre os fiscalistas deram a melhor atenção. Com efeito, torna-se indispensável eliminar, no maior grau possível, todos os factores que possam traduzir-se em incertezas económicas susceptíveis de prejudicar a livre expansão das empresas. Entre esses factores deve incluir-se a insegurança jurídica que se verifica quando a clareza da lei tem de ceder à casuística e ao “voluntarismo” da Administração tributária.

Por isso defendemos que o princípio da legalidade, como reserva material de lei formal, não só se revela perfeitamente compatível com as modernas políticas económicas, como é o que melhor se coaduna com os princípios em que assenta uma livre economia de mercado.<sup>17</sup> A planificação empresarial, numa economia de mercado, pressupõe a possibilidade de os agentes económicos preverem objectivamente e com segurança as suas situações jurídicas, de tal modo que a

<sup>14</sup> Neste sentido, Alberto Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, p. 301; Idem, *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, p. 49.

<sup>15</sup> Neste sentido, J. L. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, p. 75 e ss

<sup>16</sup> Fernando Sainz de Bujanda, *Hacienda y Derecho*, III, p. 313 e ss

<sup>17</sup> Alberto Xavier, *Conceito e Natureza ...*, cit., p. 305.

iniciativa económica se possa desenvolver na expectativa dos direitos e deveres, dos benefícios a receber e dos encargos a suportar.<sup>18</sup>

Um sistema que autorizasse a Administração a criar tributos ou a alterar os elementos essenciais dos impostos já existentes, viria a criar condições adicionais de insegurança jurídica e económica, obrigando a uma constante revisão dos planos individuais, à qual a livre iniciativa integrada em espaços globalizados, desiguais e desregulados não poderia resistir. Ao invés, um sistema alicerçado numa reserva material de lei confere aos sujeitos económicos a capacidade de prever com clareza os seus encargos tributários, dando assim as indispensáveis garantias a uma iniciativa económica livre e responsável.<sup>19</sup>

De resto, a concorrência pressupõe a igualdade em face da lei, e esta não pode ser garantida se a Administração fiscal dispuser nas suas mãos de poderes de decisão que lhe permitam uma aplicação individualizadora e arbitrária da lei tributária.<sup>20</sup> A economia de mercado exige uma reserva de lei formal no domínio tributário e, com base nos seus elementos e parâmetros, deve a Administração apreciar e decidir das situações tributárias, o que se mostra compatível com as instituições fundamentais daquele tipo de economia.

Com efeito, o respeito pela propriedade privada implica a sua rigorosa delimitação em face das pretensões fiscais do Estado; o regular exercício da iniciativa privada pressupõe uma clara fixação legal dos elementos essenciais dos tributos, com vista a uma previsão simples e objectiva dos encargos tributários da empresa; a concorrência livre pressupõe uma igualdade que a lei deve facultar e garantir e que a administração tem o dever de concretizar nas suas avaliações e decisões.

A Constituição portuguesa consagra um sistema de protecção nítida das instituições fundamentais da economia de mercado. Com efeito, depois de no artigo 61.º formular os princípios da “livre iniciativa económica privada”, e de no artigo 62.º garantir a todos o respeito pelo “direito à propriedade privada”, a Constituição no artigo 81.º, alínea e) inclui entre as incumbências prioritárias do Estado, no âmbito económico e social, “assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas”. Por último, ao estabelecer que “os impostos são criados por lei” e que por lei devem ser determinados os seus elementos essenciais (artigo 103.º, n.º 2), a Constituição faculta ao contribuinte o direito de se “recusar” a pagar impostos que não tenham sido estabelecidos nos termos da Constituição (artigo 103.º, n.º

<sup>18</sup> Alberto Xavier, *Os princípios da legalidade e da tipicidade na tributação*, p. 45.

<sup>19</sup> Neste sentido, F. Sainz de Bujanda, *Hacienda y Derecho*, III, p. 378 e ss

<sup>20</sup> Alberto Xavier, *Subsídios para uma lei de defesa da concorrência*, Lisboa, 1970, p. 25.

3), o que abrange, necessariamente, os casos em que o princípio da reserva de lei não tenha sido respeitado.

Importa, pois, como sustenta Leite de Campos, acentuar «a actualidade do princípio da legalidade enquanto garantia da democraticidade dos impostos e da sua certeza. E através destes, da liberdade dos cidadãos», sendo certo que, como adianta o autor, «a intenção de pagar o menos imposto que se possa, nos quadros da lei, não só não é condenável, ética ou legalmente, como de algum modo é uma reacção normal dentro do princípio da gestão dos interesses pessoais e das organizações».<sup>21</sup>

Em princípio, os negócios de poupança fiscal e de planificação fiscal, são lícitos de acordo com o princípio da autonomia da vontade e no respeito pela liberdade contratual consagrada na ordem jurídica portuguesa. Não obstante, é sempre discutível a natureza, validade e eficácia destes negócios quando celebrados com abuso de formas jurídicas, e deveras inaceitável quando tais formas são utilizadas com o único propósito de evitar o pagamento normal de impostos.

### 3. Tipicidade e densidade normativa na constituição portuguesa

Temos vindo a afirmar que a criação dos tributos e a definição dos seus elementos essenciais está submetida à reserva de lei formal.

A Constituição portuguesa estabelece no artigo 103.º, n.º 2 que «Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. E o n.º 3 dispõe que «Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei».

Estas exigências da Constituição têm sido entendidas pela doutrina tradicional da legalidade no sentido de que os elementos contidos na norma tributária devem ser de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjectivos de apreciação na sua aplicação concreta. A lei criadora do tributo deve conter todos os elementos idóneos para estabelecer o conteúdo da prestação, por forma a excluir todo o “arbítrio” por parte dos Governos nestas matérias. Segundo Alberto Xavier, verifica-se na norma tributária o fenómeno da tipicidade fechada ou taxativa (elevado grau de determinação conceptual ou de fixação do conteúdo)

<sup>21</sup> Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos, *Direito Tributário*, pp. 111 e 160.

de que falam Larenz e Roxin, e que se opõe quer à integração analógica, quer à existência de normas «incompletas», «elásticas», ou «de borracha», como alguns as designaram. Em Direito tributário, a legalidade teria de conceber-se em termos muito “severos”, por forma a garantir-se que a norma tributária encerra na sua letra, simultaneamente, tudo o que pode ser pedido pelo Estado ao contribuinte e tudo o que este tem de dar àquele.<sup>22</sup>

O nosso entendimento é diferente. Consideramos que é desejável que a lei formal delimite com o maior grau de precisão possível os pressupostos do facto gerador de imposto, delimitando todos os factos sujeitos a imposto e enunciando de forma clara aqueles que ficam de fora da tributação, enunciando as razões da opção legislativa; a lei deve definir com rigor os sujeitos passivos originários e não originários, estabelecer de forma inequívoca as circunstâncias e limites da responsabilidade tributária e, por último, definir de forma expressa e rigorosa a margem e os limites de actuação e de apreciação de que goza a Administração tributária na verificação e comprovação dos factos declarados e bem assim os poderes-deveres que lhe cabe exercer na investigação das situações e dos factos não declarados, de evasão e fraude fiscal.

Esta é a única via de combater as situações de ilicitude fiscal (economia informal, paralela, subterrânea) geradoras de concorrência desleal e de desequilíbrios nas contas públicas que, provocando sucessivas distorções no sistema de repartição dos encargos públicos, tem vindo a agravar uma situação intolerável de desigualdade e de injustiça tributária a caminhar perigosamente para níveis absurdos e insuportáveis em sociedades democráticas. Impõe-se combater sem tréguas a evasão e a fraude fiscal, aumentar a eficiência do sistema, delimitar com racionalidade as áreas de fiscalização e de inspecção tributária, libertar os contribuintes cumpridores da incomodidade que sempre gera a intromissão injustificada da Administração tributária, em situações de minudências fiscais.

### **3.1. Quanto à incidência do imposto**

No que se refere à especificação do conteúdo dos elementos essenciais do imposto que devem constar da lei, de harmonia com os números 2 e 3 do artigo 103.º da Constituição, importa, agora, precisar com algum detalhe o sentido com que tais elementos são utilizados no texto constitucional.

Desde logo, estabelece o artigo 103.º, n.º 2, da Constituição que a lei determina a incidência. Mas, qual é o sentido e o grau em que a incidência deve ser deter-

---

<sup>22</sup> Neste sentido, Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, pp. 123-124; Idem, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, p. 330.

minada? A incidência do imposto deve ser entendida em sentido amplo ou em sentido restrito?

Em sentido amplo, a incidência abrange o complexo de pressupostos de cuja conjugação resulta o nascimento da obrigação de imposto, assim como os elementos da respectiva relação jurídica tributária. Nesse sentido, a incidência engloba as regras que determinam quem é o sujeito activo, a definição dos sujeitos passivos originários e não originários da obrigação tributária (v.g. responsáveis tributários), qual a base tributária e a matéria colectável (v.g. rendimento, património, consumo), qual a taxa ou taxas do imposto e quais os benefícios fiscais a traduzir em isenções, reduções, moratórias ou adiamentos no pagamento da prestação tributária.<sup>23</sup>

Em nosso entendimento, a Constituição portuguesa utiliza a expressão “incidência” em sentido restrito, seguindo a sistematização tradicional dos diversos códigos tributários, conclusão que retiramos da circunstância de o preceito constante do n.º 2 do artigo 103.º autonomizar os “benefícios fiscais” e a “taxa”, exigindo que também estes elementos sejam, igualmente, determinados por lei formal. Como é sabido, em sentido restrito, a incidência é pessoal quando se dirige a determinar os sujeitos passivos da obrigação de imposto e é real quando se dirige a determinar a manifestação de riqueza tributável. Isto, sem prejuízo de, nos impostos independentes de riqueza (v.g. imposto de selo), a incidência corresponder aos actos jurídicos seleccionados como pressupostos objectivos do facto tributário.

Além das normas de incidência real e pessoal constantes do capítulo primeiro dos códigos tributários, surgem nas leis fiscais normas de solidariedade, sucessão, substituição e responsabilidade fiscal que, respeitando igualmente à determinação dos sujeitos passivos (originários e não originários), todavia não estão incluídas no capítulo da incidência, surgindo, regra geral, inseridas em outros capítulos daqueles códigos e, por vezes, até em leis de natureza processual.

Na verdade, as normas relativas à substituição tributária estão, regra geral, incluídas no capítulo da liquidação e surgem, por vezes, no capítulo da cobrança (ou pagamento) dos diversos códigos fiscais.<sup>24</sup> Contudo, tais normas são materialmente normas de incidência. Por sua vez as normas relativas à responsabilidade fiscal, normas que definem os casos em que um terceiro pode ser chamado

<sup>23</sup> Neste sentido, Pedro Soares Martinez, *Direito Fiscal*, p. 126; No mesmo sentido, António L. de Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, p. 577.

<sup>24</sup> É o caso da substituição tributária exigida através do mecanismo da retenção na fonte constante dos artigos 98.º a 101.º e 103.º, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS).

a realizar a prestação tributária, em caso de incumprimento do devedor originário, surgem formalmente incluídas nos capítulos relativos à determinação da matéria colectável e à liquidação ou até em leis avulsas.<sup>25</sup> Não obstante um tal enquadramento sistemático, tais normas são normas de incidência pessoal, na medida em que se dirigem a determinar os sujeitos passivos do imposto e demais obrigados tributários, pelo que sempre se pode colocar a questão de saber se tais normas estão sujeitas à reserva material de lei formal.<sup>26</sup>

Em nossa opinião, deve entender-se que em todos estes casos, a disciplina destas matérias está submetida à reserva material de lei formal, só podendo ser reguladas pelo Governo com base numa lei de autorização legislativa da Assembleia da República.

### 3.2. Quanto à determinação da matéria colectável

Importa esclarecer, igualmente, se as normas relativas ao apuramento do rendimento colectável e as normas referentes à liquidação devem ou não ser consideradas normas de incidência real.

Com efeito, nos capítulos respeitantes à determinação da matéria colectável constantes dos códigos tributários, para além das normas de lançamento *stricto sensu*, normas instrumentais relativas aos procedimentos administrativos, isto é, aos actos e operações a praticar no apuramento da riqueza a tributar, aparecem outras normas que definem materialmente a manifestação de riqueza que vai ser objecto de tributação, e dessas normas depende, em grande medida, o conteúdo concreto da obrigação de imposto.<sup>27</sup>

Essas normas, apesar de inseridas, formalmente, no capítulo da determinação da matéria colectável e, por vezes, no capítulo da liquidação, são materialmente normas de incidência real, na medida em que determinam o «quantum» da obrigação de imposto. Assim sendo, tais normas estão, também elas, sujeitas ao grau máximo de densidade normativa exigida pelo princípio da tipicidade tributária. Entendemos, assim, que, apesar de o artigo 103.º, n.º 2 da Constituição não fazer referência à matéria colectável nem à liquidação, essas matérias estão

<sup>25</sup> Estas matérias estão agora inseridas na Lei Geral Tributária, com uma correcta sistematização no capítulo relativo aos sujeitos da relação jurídica tributária. Ver artigos 15.º e seguintes, em especial artigos 22.º a 28.º da LGT, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro.

<sup>26</sup> Neste sentido, Nuno Sá Gomes, *Lições de Direito Fiscal*, p. 54.

<sup>27</sup> Ver, a título de exemplo, as normas referentes às presunções de rendimento, à definição de proveitos e custos, às deduções, às amortizações, reintegrações e provisões, constantes dos artigos 20.º a 36.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC).

igualmente abrangidas pela reserva de lei, sempre que tenham a natureza de normas de incidência real.

Quanto às restantes normas de determinação da matéria colectável e de liquidação, de carácter adjectivo, normas meramente instrumentais (v.g. normas relativas a declarações, ao procedimento de inspecção e exames à escrita, prazos, competências, ou ainda normas relativas à liquidação em sentido restrito) são normas que nada retiram nem acrescentam ao conteúdo da obrigação tributária e, por isso, respeitam a matérias que não estão submetidas ao mesmo rigor de determinação por lei formal a que a legalidade tributária submete os elementos do imposto incluídos no n.º 2 do artigo 103.º da Constituição.

Do nosso ponto de vista, a questão do sentido e densidade das normas relativas aos diversos aspectos do procedimento tributário que envolvem a liquidação e cobrança dos impostos devem ser deslocadas para o plano da interpretação do n.º 3 do mesmo artigo, no sentido de saber se aí a reserva de lei é ainda material (também designada de “absoluta” e “superlativa”) ou se tal reserva é meramente relativa.

### **3.3. Quanto às taxas aplicáveis**

O n.º 2 do artigo 103.º da Constituição estabelece igualmente que a lei determina a taxa, pelo que está sujeita à reserva material de lei formal a definição dos valores da taxa e dos escalões e respectivas taxas, quando se trate de imposto de taxa variável. Estão, igualmente, submetidas à reserva de lei as normas relativas ao procedimento de deliberação que irá fixar o montante da taxa naqueles casos em que a lei, estabelecendo um valor mínimo e máximo, deixa à entidade beneficiária da receita a definição da taxa efectiva dentro daqueles limites. Mesmo no domínio de alguns impostos de carácter municipal ou regional, de que beneficiem entidades autónomas em relação ao Estado, a taxa deve ser directamente especificada na lei ou, pelo menos, dela devem constar os limites e os critérios de fixação, sob pena de inconstitucionalidade. Nada impede que a Assembleia da República conceda poderes tributários a outras entidades autónomas ou autárquicas a exercer nos termos da Constituição e da lei formal. Mas, ainda assim, as taxas dos impostos locais e regionais têm de constar especificadas em lei formal.

Trata-se, pois, de um elemento essencial do imposto que a lei formal deve determinar no seu mais elevado grau de densidade possível, por força da tipicidade tributária.

### 3.4. Quanto aos benefícios fiscais

Estabelece, igualmente, o n.º 2 do artigo 103.º da Constituição que a lei determina os “benefícios fiscais”, utilizando um conceito que é, naturalmente, mais amplo do que o de isenções constante da anterior Constituição de 1933 (artigo 70.º, § 1.º).

Este novo conceito que vinha sendo sugerido pela doutrina,<sup>28</sup> abrange não só os benefícios de carácter genérico, designadamente isenções, reduções de taxas, deduções à matéria colectável e à colecta, aplicáveis a todos os impostos, mas abrange também os chamados abatimentos, deduções à colecta (crédito de imposto) e restituições de colecta e ainda os benefícios específicos, aplicáveis somente a certos impostos, como sucede com as amortizações e as reintegrações aceleradas de elementos do activo das empresas.

Em Portugal, o conceito de benefícios fiscais está, actualmente, definido em lei específica, considerando-se como tais as «medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da tributação que impedem».<sup>29</sup> Quer isto dizer que os benefícios fiscais se configuram como factos impeditivos da tributação-regra que, em certa medida, derrogam os princípios da capacidade contributiva, da generalidade e da igualdade e são ditados por um interesse público extra-fiscal de natureza excepcional, quase sempre de natureza política, económica, social ou cultural.<sup>30</sup>

A aplicação do princípio da tipicidade a todos os benefícios fiscais e não apenas às isenções, constitui uma feliz inovação terminológica da actual Constituição portuguesa.

### 3.5. Quanto às garantias dos contribuintes

Finalmente, dispõe o artigo 103.º, n.º 2 da Constituição que a lei determina as garantias dos contribuintes. Também esta expressão é bem mais ampla do que a de «reclamações e recursos admitidos a favor do contribuinte», utilizada no já referido artigo 70.º da Constituição de 1933.

<sup>28</sup> Neste sentido, Alberto Xavier e António L. de Sousa Franco, *Estatuto dos Benefícios Fiscais: Esboço de um Projecto*, Lisboa, 1969.

<sup>29</sup> Artigo 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho.

<sup>30</sup> Neste sentido, Nuno Sá Gomes, «Teoria Geral dos Benefícios Fiscais», in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 165. Lisboa, CEF, 1991.

O novo conceito abrange as garantias processuais administrativas relativas ao procedimento tributário (v.g. reclamação e recurso) e as garantias contenciosas relativas ao processo judicial tributário (v.g. impugnação de actos tributários, acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, oposição à execução fiscal; defesa em processo penal fiscal).

No conceito de garantias dos contribuintes estão incluídos, também, os princípios do procedimento tributário que obrigam a Administração tributária a exercer as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, sempre no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários (art. 55.º da LGT).

Constituem, igualmente, garantias dos contribuintes, o princípio da decisão, o qual obriga a Administração tributária a pronunciar-se sobre todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados pelos sujeitos passivos ou por quem tiver interesse legítimo (art. 56.º da LGT), o princípio da celeridade na definição das situações tributárias (art. 57.º da LGT), o dever de confidencialidade da administração tributária em relação aos dados relativos à situação tributária dos contribuintes (art. 64.º da LGT), o princípio da colaboração do qual decorre um dever de colaboração recíproco entre os órgãos da administração tributária e os contribuintes (art. 59.º da LGT), o princípio da participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito e que se concretiza, nomeadamente, através da audição prévia, o princípio da presunção de verdade que é reconhecida às declarações e outros elementos apresentados pelos contribuintes com base na sua contabilidade (art. 75.º da LGT).

São ainda garantias dos contribuintes, o direito à informação que abrange o esclarecimento sobre a interpretação das leis tributárias e a informação prévia vinculativa (arts. 67.º e 68.º da LGT), o direito a juros indemnizatórios em caso de pagamento indevido da prestação tributária (art. 43.º da LGT), o direito à redução das coimas em caso de pagamento antes da decisão do processo de contra-ordenação (art. 117.º da LGT) e o direito à fundamentação das decisões e à notificação de todas os actos praticados em matéria tributária que afectem os direitos ou interesses legalmente protegidos dos contribuintes (art. 77.º da LGT).

Por último, o conceito de garantias dos contribuintes, abrange ainda o direito de não pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição (e que, por isso, são inconstitucionais), e ainda os impostos que não estejam previstos em lei ou mesmo os impostos cuja cobrança não tenha sido autorizada pela lei do orçamento para o respectivo ano económico. Pode mesmo afirmar-se que o n.º 3 do artigo 103.º da Constituição portuguesa consagra um verdadeiro

direito de resistência, o qual se configura como um direito individual do contribuinte de não pagar impostos ilegais.

### 3.6. Quanto à liquidação e cobrança

Finalmente, o artigo 103.º, n.º 3, da Constituição estabelece que «ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei».

A propósito das normas de liquidação e cobrança, a doutrina portuguesa encontra-se dividida quanto à questão de saber se tais matérias devem ser reguladas por lei formal ou se é suficiente a lei material.

Com efeito, há autores que defendem que as matérias da liquidação e cobrança têm de ser reguladas por lei da Assembleia da República.<sup>31</sup> Outros, porém, entendem que a “lei” a que se refere o n.º 3 do artigo 103.º da Constituição é apenas lei em sentido material e não lei formal.<sup>32</sup>

Afirmando não se justificar que tais matérias estejam submetidas ao princípio da legalidade, Soares Martinez sustenta, contudo, que a actual Constituição alargou a reserva de lei formal, para os campos da liquidação e da cobrança, posto não fazer sentido – segundo este autor – que no mesmo preceito constitucional se empregue a expressão lei com dois significados completamente distintos: lei em sentido formal (n.º 2) e lei em sentido material (n.º 3), o que a acontecer revelaria má técnica legislativa.<sup>33</sup>

Afigura-se-nos que a questão não está equacionada nos termos mais adequados. Com efeito, o problema não é tanto o de saber se a reserva é de lei formal ou simples lei material. A questão respeita mais ao conteúdo da lei, tornando-se necessário indagar se a reserva é material (no sentido a que outros chamam “absoluta”), exigindo uma determinação exaustiva das formas e processos relativos à liquidação e cobrança, ou se a reserva será aí meramente relativa, caso em que à lei formal não será exigível a disciplina integral das matérias em cau-

<sup>31</sup> Nesse sentido, Manuel Pires, *Estudos sobre a Constituição*, p. 443; Nuno Sá Gomes, *Lições*, p. 89.

<sup>32</sup> Ver, entre outros, José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, p. 137; António Braz Teixeira, *Princípios de Direito Fiscal*, p. 78; Carlos Pamplona Corte-Real, *Curso de Direito Fiscal*, I, Lisboa, 1981, p. 83.

<sup>33</sup> Pedro M. Soares Martinez, *Direito Fiscal*, p. 107.

sa. A interpretação sistemática do texto constitucional,<sup>34</sup> sugere que a solução mais acertada é a que submete as matérias da liquidação e cobrança ao princípio da legalidade. E os argumentos são os seguintes:

- 1) O termo «lei» contido no n.º 3 do artigo 103.º da Constituição está utilizado no sentido de lei formal, tendo aí o mesmo significado verbal do n.º 2, na medida em que não faria sentido que no mesmo preceito o legislador utilizasse o termo «lei» com dois sentidos distintos;
- 2) O princípio da preeminência de lei material para os actos da administração fiscal está autonomamente consagrado no artigo 266.º, n.º 2 da Constituição, segundo o qual «os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé»,<sup>35</sup> circunstância que tornaria inútil, por repetitiva, a expressão «lei» do n.º 3 se reportada à lei material. A utilidade desta segunda parte do preceito em causa só faz sentido caso se entenda que, com o n.º 3 do artigo 103.º, a Constituição pretendeu estabelecer um regime jurídico mais rigoroso do que aquele que já resulta do n.º 2 do artigo 266.º da Constituição;
- 3) Acresce que, nos seus aspectos substantivos, a liquidação e a cobrança respeitam ainda à incidência e podem ter repercussões sérias nas garantias dos contribuintes, como deixamos já sublinhado. De facto, não é indiferente que o imposto seja cobrado no decurso do ano da produção do rendimento ou no ano seguinte, nem é indiferente o procedimento utilizado que pode ser mais ou menos gravoso para os contribuintes;
- 4) Por último, no que respeita à definição legal dos aspectos relativos a declarações, formulários e prazos de apresentação e outros actos de natureza meramente administrativa – actos que não dão nem tiram direitos – tais matérias devem, num plano de normação primária, constar de lei formal, todavia de uma forma não exaustiva, deixando-se os pormenores da respectiva disciplina para o plano da lei material, nomeadamente do regulamento.

Do que vem de ser dito, resulta expressa a nossa concordância com aqueles que sustentam que a lei de que fala o n.º 3 do artigo 103.º é lei formal, mas pelos argumentos que acabamos de avançar. Contudo, importa reafirmar que o problema é mais profundo e respeita à questão de saber se aquela lei formal implica

<sup>34</sup> Importa ter presente que «na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados» (art. 9.º, n.º 3 do Código Civil).

<sup>35</sup> Neste sentido, Manuel Pires, *ob. cit.*, pp. 443-444.

uma maior densidade normativa de todo o conteúdo (reserva material) ou se a exigência da legalidade se satisfaz com uma densidade relativa (reserva relativa de lei).

Importa, por isso, saber se a lei formal está obrigada à pré-determinação exaustiva dos critérios de decisão da Administração, como se defende para as matérias incluídas no n.º 2 do artigo 103.º da Constituição, ou se a legalidade tributária quanto à liquidação e à cobrança se satisfaz com a mera reserva relativa de lei.

Por nós, entendemos que o artigo 103.º, n.º 3 estabelece uma clara separação de dois planos distintos:

- 1) Um primeiro plano diz respeito à criação de impostos e à definição dos seus elementos essenciais, em que são tratados aspectos de ordem substantiva e que integram o Direito Tributário material, com repercussão nos direitos dos particulares e, por isso, são dignos de um maior rigor e exigência de legalidade que só se realiza com a reserva material. A lei formal (lei do Parlamento ou decreto-lei autorizado) é o único instrumento válido para a criação de impostos, ou para a sua modificação, estando o legislador obrigado a especificar exaustivamente a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, tudo elementos que pela lei formal têm que ser determinados.
- 2) Um segundo plano diz respeito à definição legal dos meios e processos de que a Administração tributária deve dispor para o exercício da competência tributária de avaliação, comprovação, inspeção, liquidação e consequente arrecadação dos créditos do Estado, matérias em que, consideramos ser suficiente a reserva meramente relativa da lei formal, caso em que a lei contém a definição das bases gerais ou dos princípios a desenvolver por decreto regulamentar.

Pode, pois, concluir-se que o n.º 3 do artigo 103.º da Constituição tem duas partes distintas. Respeita a primeira à criação dos impostos em obediência aos princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva, da limitação ou proibição do excesso, da legalidade, o que exige a determinação em lei formal de todos os elementos essenciais do imposto, e esses são os «termos da Constituição». Refere-se a segunda parte daquele preceito constitucional à definição e exigência dos créditos tributários com base nas regras e procedimentos cujos termos constam da lei.

Em conclusão, no n.º 3 do art.º 103.º, a «lei» é igualmente lei formal, mas a Constituição, ao contrário do que acontece no n.º 2, não exige que nestas maté-

rias de liquidação e cobrança (enquanto instrumentais) a lei formal determine, isto é, especifique taxativamente as modalidades ou os critérios respectivos.

Por isso, quanto às matérias incluídas no artigo 103.º da Constituição, a norma primária é sempre obrigatoriamente realizada através de lei formal, o que significa que o Governo poderá legislar mediante autorização legislativa da Assembleia da República. O Governo pode e deve, no exercício da sua competência administrativa, fazer os regulamentos necessários à boa execução das leis, instrumentos que, sendo indispensáveis, são também suficientes para tratar aspectos de pormenor relativos à técnica tributária, o que não colide e antes se mostra compatível com o princípio da legalidade em matéria de impostos.

Em definitivo, pelas razões expostas, considera-se que as normas inseridas nos capítulos da liquidação e cobrança estão submetidas ao princípio da legalidade, enquanto reserva material de lei formal, sempre que revistam natureza substantiva; seja por referência à taxa, enquanto regras definidoras da quantificação da incidência; seja na consagração das várias formas de cobrança que, para além do cumprimento, possam levar à extinção da obrigação tributária, podendo estas últimas revelar-se de extrema importância no plano das garantias dos contribuintes.

Esta solução que temos vindo a defender acabou por ser acolhida e consagrada na Lei Geral Tributária portuguesa ao definir o elenco das matérias submetidas ao princípio da legalidade tributária, abrangendo a incidência, a taxa os benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes, a definição dos crimes fiscais e o regime geral das contra-ordenações fiscais» (art. 8.º, n.º 1 da LGT). Acresce ainda que, nos termos do n.º 2 do mesmo preceito legal, «Estão ainda sujeitos ao princípio da legalidade tributária: a) A liquidação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e caducidade; b) A regulamentação das figuras da substituição e responsabilidade tributária; c) A definição das obrigações acessórias; d) A definição das sanções fiscais sem natureza criminal; e) As regras de procedimento e processo tributário».

#### **Breves conclusões:**

- I. As profundas mudanças operadas com o moderno Estado social, e a crise em que nele se vive na sua actual vertente de Estado fiscal, conduz ao reforço dos poderes do Executivo. Esta circunstância reclama um reforço na protecção constitucional dos contribuintes contra a exigência estadual de maiores receitas financeiras. Daí a importância do princípio da legalidade que, para além de constituir importante protecção da propriedade privada, representa a garantia

- fundamental e insubstituível de segurança e estabilidade, sem as quais se torna impossível uma iniciativa empresarial séria.
- II. A previsibilidade da lei fiscal, a conformidade das decisões administrativas e judiciais na sua aplicação e a possibilidade de calcular os encargos tributários, são condições indispensáveis à racionalidade dos comportamentos privados, ponto de convergência do princípio da legalidade com a necessidade de encontrar na lei o fundamento directo da decisão administrativa. Tal só é possível com a determinação legal dos elementos essenciais dos tributos.
- III. Dos princípios constitucionais do Estado de Direito democrático e social e em particular das exigências da segurança jurídica resulta que, em matéria de impostos, o princípio da legalidade se configura como uma reserva de lei formal, da qual decorre que à lei cumpre determinar quais as realidades de facto que poderão ser objecto de tributação e quais os sujeitos que hão-de ficar adstritos à obrigação de pagar imposto.
- IV. Para a defesa da legalidade fiscal nos modelos actuais de tributação, importa mais a criação de limites materiais à intromissão do Estado, mediante a aplicação de princípios constitucionais que se vão reflectir na esfera dos direitos dos contribuintes. A concretização de tais princípios cabe aos Tribunais, os quais não podem ficar confinados ao mero controlo formal da legalidade da tributação, antes devem prosseguir o controlo material do conteúdo da norma fiscal.

**Bibliografia**

- AMORÓS, Narciso, «La Elusión y la evasión tributaria», in *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Publica*, 1965, vol. 15.
- ASCENSÃO, José de Oliveira, *A tipicidade dos Direitos Reais*, Lisboa, 1968.
- BUHLER, Ottmar, *Princípios de Derecho Internacional Tributário* (trad. espanhola de Fernando Cervera Torrejon), Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1968.
- BUHLER-STRICKRODT, *Steuerrecht*, I, Wiesbaden, 1960.
- CAMPOS, Diogo Leite de, «Evasão Fiscal, Fraude Fiscal e Prevenção Fiscal», in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Lisboa, Vislis Editores, 1999.
- CAMPOS, Diogo Leite de e CAMPOS, Mónica H. N. Leite de, *Direito Tributário*, 2.<sup>a</sup> Ed., Coimbra, Almedina, 2003.
- CORTE-REAL, Carlos Pamplona, *Curso de Direito Fiscal*, I, 1982.
- \_\_\_\_ «A interpretação extensiva como processo de reprimir a fraude à lei no direito fiscal português», *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 152/153, Agosto-Setembro de 1971.
- DORIA, António Sampaio, *Elisão e Evasão Fiscal*, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1977.
- DOURADO, Ana Paula, «O princípio da legalidade fiscal na Constituição portuguesa», *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 379.
- DUS, Angelo, «Considerazioni sulla Discrezionalità nell'accertamento tributario», *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. XIX, parte I, 1960.
- FRANCO, A. L. Sousa, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, vol. II, 2.<sup>a</sup> Ed., Coimbra, Almedina, 1992.
- GARCÍA NOVOA, César, *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2000.
- GOMES, Nuno Sá, «Teoria Geral dos Benefícios Fiscais», *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 165. Lisboa, CEF, 1991.
- \_\_\_\_ *Lições de Direito Fiscal*, I, Lisboa, CEF, 1983.
- KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Steuerrecht*, I, Munique, 1969.
- LASARTE ÁLVAREZ, J., *El principio de legalidad tributaria en el proyecto de Constitución española de 1978*, Madrid, Civitas, REDF, 19.
- LICCARDO, Gaetano, *Introduzione allo Studio del Diritto Tributario*, I, Nápoles, 1962.
- MARTÍN OVIEDO, «El principio de seguridad jurídica en el derecho fiscal», *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 159, Lisboa, CEF, 1971.
- MARTINEZ, P. Soares, *Direito Fiscal*, 7.<sup>a</sup> Ed., Lisboa, Almedina, 1993.
- NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 11.<sup>a</sup> Ed., Coimbra, Almedina, 2019.

- PEREIRA, André Gonçalves, *Erro e ilegalidade no acto administrativo*, Lisboa, 1962
- PEREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Civitas, 1993.
- \_\_\_\_ «El principio de legalidad tributaria en la Constitución», *Estudios sobre el proyecto de Constitución*, Madrid, CEC, 1978.
- PIRES, Manuel, «A Constituição de 1976 e a Fiscalidade», *Estudos sobre a Constituição*, vol. 3, Lisboa, 1979.
- SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, III, Madrid, 1963.
- SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 2.<sup>a</sup> Ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2002.
- \_\_\_\_ «A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito», separata dos *CADERNOS de Ciência e Técnica Fiscal* (140), 1985.
- SOARES, Rogério E., «Princípio da Legalidade e Administração Constitutiva», *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Separata do vol. LVII, 1981.
- \_\_\_\_ *Interesse Público, Legalidade e Mérito*, Coimbra, Coimbra Editora, 1955.
- SOUSA, Domingos Pereira de, *As Garantias dos Contribuintes*, Lisboa, 1991.
- \_\_\_\_ «Legalidade, Vinculação e Discricionariedade na Administração Tributária», *De Legibus*, número 0, Dezembro 2020.
- TEIXEIRA, António Braz, *Princípios de Direito Fiscal*, I, 3.<sup>a</sup> Ed., Coimbra, 1985.
- XAVIER, Alberto, *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, São Paulo, 1978.
- \_\_\_\_ *Manual de Direito Fiscal*, I, Lisboa, Livraria Petrony, 1974.
- \_\_\_\_ *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Coimbra, Almedina, 1972.
- \_\_\_\_ *O Negócio Indirecto em Direito Fiscal*, Lisboa, 1971.
- \_\_\_\_ *Subsídios para uma lei de defesa da concorrência*, Lisboa, 1970.
- XAVIER, Alberto e FRANCO, António L. de Sousa, *Estatuto dos Benefícios Fiscais: Esboço de um Projecto*, Lisboa, 1969.